

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 7. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 63. un 65. pants – Kapitāla brīva aprīte –
Dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kuros ir liegta iespēja atskaitīt ar nekustamā īpašuma, kas
atrodas citā dalībvalstī, pārdošanu saistītus zaudējumus no peļņas, kura ir gūta, atsavinot
vērtspapirus dalībvalstī, kur tiek uzlikts nodoklis

Lieta C-322/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus*
(Somija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 23. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2011.
gada 28. jūnijā, tiesvedībā, ko ierosinājis

K.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg
Barthe] un E. Levits (referenti),

ģenerālvokāts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 10. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- K vērā – M. Tiusanen, asianajaja,
- Somijas valdības vērā – H. Leppo un S. Hartikainen, pārstāji,
- Vācijas valdības vērā – K. Petersen un T. Henze, pārstāji,
- Zviedrijas valdības vērā – A. Falk un K. Petkovska, pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – C. Murrell, pārstāve, kurai palīdz K. Bacon, barrister
,
- Eiropas Komisijas vērā – I. Koskinen, R. Lyal un W. Roels, pārstāji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2013. gada 21. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 63. un 65. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā, ko ir ierosinājis K, ienākuma nodokļa maksātājs ar

neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu Somijā saistībā ar Somijas nodokļu administrācijas atteikumu atļaut viņam atskaitīt zaudējumus, kuri viņam ir radušies, atsavinot nekustamo īpašumu, kas atrodas Francijā, no viņa ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā.

Atbilstošās tiesību normas

Somijas tiesības

3 1992. gada 30. decembra Likuma 1992/1535 par ienākuma nodokli (*tuloverolaki* (1992/1535)) redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktu rašanās laikā, proti, taksācijas periodā, kas atbilst 2004. gadam (turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”), 45. panta 1. punktā ir paredzēts, ka peļņa, kas ir gūta, atsavinot īpašumu, ir apliekamais ienākums no kapitāla.

4 Likuma par ienākuma nodokli 50. pants bija formulēts šādi:

“Zaudējumi, kas ir radušies, atsavinot īpašumu, var tikt atskaitīti no peļņas, kas ir gūta, atsavinot īpašumu, taksācijas gada, kurā ir radušies zaudējumi, un trīs nākamā taksācijas gadu laikā, un šie zaudējumi nevar tikt ņemti vērā, konstatējot negatīvu kapitāla pieaugumu.”

5 Likuma 1995/1552 par starptautiskas nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu (*kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki* (1995/1552)) 6. pants ir formulēts šādi:

“Ienākumi, kas ir gūti ārvalstī, attiecībā uz kuru Somija starptautiskā nolīgumā ir atteikusies izmantot savas nodokļu uzlikšanas tiesības, tiek uztverti kā fiziskas personas apliekamais ienākums [...]. Daļa, kura atbilst ienākumu daļai, kas ir atbrīvota no nodokļa ienākumu avota vai veida dēļ, tomēr tiek atskaitīta no nodokļa maksājuma ienākumiem piemērojamā nodokļa (progresīvā atbrīvošanas no nodokļa metode). Aprēķinot ārvalstī gūtus ienākumus, ar ienākumu gūšanu un saglabāšanu saistītie zaudējumi un procenti tiek atskaitīti, ja vien nav noteikts citādi. Zaudējumi un procenti tomēr nav atskaitāmi, ja tie pārsniedz ārvalstī gūto ienākumu summu [...]. Atskaitījums tiek veikts, ņemot vērā dažādos turpmāk piemērojamās nodokļus.”

6 Iesniedzējtiesa skaidro, ka Somijā nodokļi ienākumiem no kapitāla tiek uzlikti proporcionāli. Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 124. panta 2. punktu ienākumiem no kapitāla piemērojamā nodokļa likme 2004. gadā bija 29 %.

Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencija

7 Saskaņā ar 1970. gada 11. septembrī Helsinkos Francijas Republikas valdības un Somijas Republikas valdības parakstītās konvencijas nodokļu dubultās uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ienākumu un īpašuma nodokļa jomā novēršanai (turpmāk tekstā – “Francijas un Somijas konvencija”) 6. panta 1. punktu ienākumiem no nekustamajiem īpašumiem nodoklis tiek uzlikts konvencijas līgumslēdzējvalstī, kurā šie nekustamie īpašumi atrodas.

8 Francijas un Somijas konvencijas 13. panta 1. punktā ir paredzēts, ka no nekustamo īpašumu atsavināšanas gūtai peļņai nodokli uzliek konvencijas līgumslēdzējvalstī, kurā šie nekustamie īpašumi atrodas.

9 Francijas un Somijas konvencijas 23. pants ir paredzēts šāds regulējums:

“Nodokļu dubulto uzlikšanu novērš šādi:

1. [...]

2. Somijas gadījums:

- a) citi ienākumi vai pašums, nevis šo punkta b) apakšpunktā minētais ir 2. pantā trešās daļas
- b) apakšpunkta izpratnē atbilstošs no Somijas nodokļiem, ja attiecīgajiem ienākumiem vai pašumam saskaņā ar šo konvenciju nodoklis tiek uzlikts Francijā;

[..]

- c) neskarot šo punkta a) un b) apakšpunkta noteikumus, Somijas nodoklis par daļu no ienākumiem, kuriem saskaņā ar šo konvenciju nodokli uzliek Somijā, var tikt aprēķināts saskaņā ar likmi, kas atbilst kopējai apliekamā ienākuma summai saskaņā ar Somijas tiesību m.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

10 K 2004. gadā pārdēvēja nekustamo pašumu, kas atrodas Francijā un ko viņš bija iegādājies 2001. gadā. Viņš deklarēja šādi radušos zaudējumus EUR 172 623 apmērā. Saskaņā ar K norādīto viņš Francijā nebija guvis ienākumus, no kuriem viņš būtu varējis šos zaudējumus atskaitīt, turklāt 2004. gadā nebija Francijā iegādājies citu pašumu, kas tam būtu jāvis šo pārdēvē minētā pašuma atsavināšanas gadījumā kompensē minētos zaudējumus. Tomēr šajā pašā 2004. gadā, atsavinot vārtspapirus Somijā, K guva peļņu, kurai tiek uzlikts nodoklis Somijā un kuru viņš lūdz kompensēt ar zaudējumiem, kas izriet no Francijā esošā nekustamā pašuma pārdošanas. K neveic profesionālo darbību, kas būtu saistīta ar nekustamo pašumu vai vārtspapuriem.

11 Vietējā nodokļu dienesta (*verovirasto*) vārtējumā K nebija tiesību no saviem Somijā gūtajiem ienākumiem no kustamā pašuma atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo pašumu, kas atrodas Francijā.

12 Tā kā lūgums veikt atskaitījumu, ko K bija iesniedzis *Lounais?Suomen verotuksen oikaisulautakunta* (Dienvidrietumsomijas Nodokļu kontroles komisijai), 2006. gada 13. aprīlī tika noraidīts, K iesniedza pieteikumu *Turun hallinto?oikeus* (Turku Administratīvā tiesā). Kad arī šis pieteikums ar 2007. gada 31. oktobra lēmumu tika noraidīts, K iesniedza apelācijas sūdzību *Korkein hallinto?oikeus* [Augstākajai administratīvajai tiesai].

13 K uzsver, ka, ja viņa sūdzība netikšot apmierināta, tad neiespējamība atskaitīt radušos zaudējumus kļūstot galīga, jo viņam esot neierobežots ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums Somijā un Francijā viņam neesot citu ienākumu vai citu pašumu. Tādējādi šāda atskaitīšanas neiespējamība esot brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites principa pārkāpums, kas neesot attaisnojams ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

14 K norāda K, ar nekustamā pašuma, kas atrodas Francijā, atsavināšanu saistīto zaudējumu atskaitīšana no peļņas, kura ir gūta, atsavinot akcijas Somijā, neietekmējot paralēlas nodokļu kompetences stenošanu. No Tiesas judikatūras – it īpaši 2005. gada 13. decembra sprieduma lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 40. punkts) un 2007. gada 29. marta sprieduma lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 69. punkts) – izrietot, ka tas vien, ka Somijas Republika neiekasē nodokļus no peļņas, kas ir gūta, atsavinot nekustamo pašumu, kurš atrodas Francijā, pats par sevi nav pietiekams attaisnojums noteikumam, saskaņā ar kuru atskaitīmi ir tikai zaudējumi, kas attiecas uz nekustamo pašumu, kurš atrodas Somijā.

15 Ēmot vērā, ka K nav pašumu Francijā, ka viņš tur neveic saimniecisku darbību un negēst

ien?kumus, nevarot atsaukties ar? uz zaud?jumu dubultas atskait?šanas nov?ršanu.

16 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka ien?kuma nodok?a maks?t?js ar neierobežotu ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kumu Somij? var taj? atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas Somij?, Somijas Likum? par ien?kuma nodokli noteiktaj? k?rt?b?, bet nevar taj? atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies nekustam? ?pašuma, kas atrodas Francij?, atsavin?šanas gad?jum?. Š? tiesa preciz?, ka liet?, kas bija l?dz?ga pamatlietai, jau ir ticis nolemts neat?aut zaud?jumus, kuri ir radušies, p?rdodot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, atskait?t no ien?kumiem, kuriem uzliek nodokli Somij?, bet ka min?t? lieta tika izlemta pirms Tiesas 2008. gada 15. maija sprieduma liet? C?414/06 *Lidl Belgium* (Kr?jums, l?3601. lpp.) un 2008. gada 23. oktobra sprieduma liet? C?157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* (Kr?jums, l?8061. lpp.) pasludin?šanas.

17 Turkl?t iesniedz?jtiesa uzskata, ka š? lieta ir atš?ir?ga no iepriekš min?tajiem spriedumiem liet? *Lidl Belgium* un liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* ar to, ka *K* radušies zaud?jumi nav saist?ti ar profesion?lo darb?bu, kas ir veikta ar past?v?ga uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, starpniec?bu. Faktiski š?d? kontekst? veikta darb?ba princip? turpin?s noteiktu laiku, t?d?j?di, ka var?tu pamatoti sagaid?t, ka t?s gait? rad?sies ien?kumi, no kuriem zaud?jumus var?tu atskait?t atk?rtoti. L?dz ar to taml?dz?g? gad?jum? zaud?jumu gal?gais raksturs neb?tu droši noteikts un past?v?tu zaud?jumu dubultas atskait?šanas risks. Turpretim, ja nodok?u maks?t?jam cit? dal?bvalst? vairs nav ien?kumu avota, kas dotu tam iesp?ju atskait?t zaud?jumus, tad situ?cija no zaud?jumu gal?g? rakstura skatupunkta b?tu atš?ir?ga, pat tad, ja ar? Francijas nodok?u rež?ms dotu iesp?ju zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot ?pašumu, atskait?t no n?kamajos gados g?tajiem ien?kumiem. T?d? situ?cij? – k? t?, uz kuru attiecas pamatlaieta, – kas nav saist?ta ar profesion?l?s darb?bas veikšanu, faktiski neb?tu pie?aujams uzskat?t, ka nodok?u maks?t?js dal?bvalst?, kur? atrodas ?pašums, v?l?k g?s ien?kumus, no kuriem viš? atk?rtoti var?s atskait?t zaud?jumus.

18 Š?dos apst?k?os *Korkein hallinto?oikeus* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru personai, kas ir ien?kuma nodok?a maks?t?ja ar neierobežotu nodok?u maks?šanas pien?kumu Somij?, ir liegts atskait?t zaud?jumus, kuri tai ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas Francij?, no pe??as, kura ir g?ta, atsavinot akcijas, un kurai uzliek nodokli Somij?, lai gan persona, kas ir ien?kuma nodok?a maks?t?ja ar neierobežotu nodok?u maks?šanas pien?kumu Somij?, var ar zin?miem nosac?jumiem no sava kapit?la pieauguma atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot l?dzv?rt?gu nekustamo ?pašumu, kas atrodas Somij??”

Par prejudici?lo jaut?jumu

19 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai ar LESD 63. un 65. pantu netiek pie?auts t?ds dal?bvalsts nodok?u tiesiskais regul?jums – k? tas, uz ko attiecas pamatlaieta –, ar kuru nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo šaj? dal?bvalst? un kam taj? ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums, netiek at?auts atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, no ien?kumiem no kustam? ?pašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmaj? dal?bvalst?, lai gan tas ar zin?miem nosac?jumiem b?tu bijis iesp?jams, ja nekustamais ?pašums b?tu atradies pirmaj? dal?bvalst?.

Par ierobežojuma past?v?šanu

20 Saska?? ar past?v?go judikat?ru, t? k? j?dziens “kapit?la aprite” LESD 63. panta 1. punkta

izpratn? LESD nav defin?ts, par v?rt?gu nor?žu avotu joproj?m ir atz?stama Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta ?stenošanu [pants ir atcelts ar Amsterdamas l?gumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikum? ietvert? nomenklat?ra, kaut ar? š? direkt?va ir tikusi pie?emta, pamatojoties uz EEK l?guma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (jaunaj? redakcij? – EKL 69. pants un 70. panta 1. punkts, kuri ir atcelti ar Amsterdamas l?gumu), iev?rojot, ka saska?? ar š? pielikuma ievadda?as trešo da?u taj? ietvert? nomenklat?ra nav izsme?oša attiec?b? uz kapit?la aprites j?dzienu (skat. it ?paši 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Kr?jums, l?8203. lpp., 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra; 2009. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?67/08 *Block*, Kr?jums, l?883. lpp., 19. punkts, un 2009. gada 15. oktobra spriedumu liet? C?35/08 *Busley un Cibrian Fernandez*, Kr?jums, l?9807. lpp., 17. lpp.).

21 Starp Direkt?vas 88/361 I pielikum? uzskait?tajiem kapit?la aprites tipiem II sada?? ar nosaukumu “ieguld?jumi nekustamaj? ?pašum?” ir min?ti rezidentu ieguld?jumi nekustamaj? ?pašum?, kas atrodas ?rvalst?s.

22 Attiec?b? uz kapit?la aprites ierobežojumu LESD 63. panta 1. punkta izpratn? past?v?šanu ir j?atg?dina, ka pie pas?kumiem, kas ir aizliegti ar šo ties?bu normu, pieder pas?kumi, kuri var attur?t nerezidentus veikt ieguld?jumus k?d? dal?bvalst? vai attur?t min?t?s dal?bvalsts rezidentus veikt ieguld?jumus cit?s valst?s (skat. 2007. gada 25. janv?ra spriedumu liet? C?370/05 *Festersen*, Kr?jums, l?1129. lpp., 24. punkts; 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?101/05 A, Kr?jums, l?11531. lpp., 40. punkts; 2009. gada 22. janv?ra spriedumu liet? C?377/07 *STEKO Industriemontage*, Kr?jums, l?299. lpp., 23. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Busley un Cibrian Fernandez*, 20. punkts).

23 Par t?diem ierobežojumiem var tikt uzskat?ti valsts pas?kumi, kas var trauc?t vai ierobežot nekustam? ?pašuma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ieg?di (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Busley un Cibrian Fernandez*, 21. punkts).

24 Saist?b? ar nodok?u rež?mu, uz kuru attiecas pamatl?eta, ir j?nor?da, ka Likuma par ien?kuma nodokli 50. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?ji rezidenti var atskait?t zaud?jumus, kas ir radušies, atsavinot kustamo vai nekustamo ?pašumu no pe??as, kas ir g?ta, atsavinot citu kustamo vai nekustamo ?pašumu taks?cijas gada, kur? ir radušies zaud?jumi, un n?kamo tr?s taks?cijas gadu laik?.

25 Tom?r š?da atskait?šanas iesp?ja ir nodok?u priekšroc?ba, kas tiek pieš?irta attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, tikai tad, kad zaud?jumi izriet no š?da ?pašuma atsavin?šanas, ja tas atrodas nodok?u maks?t?ja rezidences dal?bvalsts teritorij?, bet ne tad, ja nekustamais ?pašums atrodas cit? dal?bvalst?.

26 Faktiski saska?? ar Likuma 1995/1552 6. panta 1. punktu cit? dal?bvalst? radušies zaud?jumi nav atskait?mi, ja tie p?rsniedz šaj? valst? g?to ien?kumu summu.

27 L?dz ar to nodok?u maks?t?js rezidents nevar zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, atskait?t no, atsavinot v?rtspap?rus, g?tas pe??as, kurai nodok?us uzliek Somij?.

28 Š?dos apst?k?os t?da nodok?u maks?t?ja rezidenta situ?cija nodok?u zi??, kuram ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums Somij? un kuram ir radušies zaud?jumi, p?rdodot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ir maz?k labv?l?ga nek? t?da nodok?u maks?t?ja situ?cija, kuram ir radušies zaud?jumi, p?rdodot nekustamo ?pašumu, kas atrodas Somij?.

29 Pretēji Somijas valdības apgalvojumam neiespējamība nodokļu maksātājam vienas dalībvalsts rezidentam atskaitīt zaudējumus, kuri ir radušies, pārdodot nekustamo īpašumu, kas atrodas citā dalībvalstī, no peļņas, kurai nodokļi tiek uzlikti pirmajā dalībvalstī, neizriet no abu attiecīgo dalībvalstu paralēlas nodokļu kompetences īstenošanas.

30 Faktiski ir jānorāda, ka šajā lietā Somijas Republika ir izvēlējusies, pirmkārt, atļaut nodokļu maksātājiem rezidentiem atskaitīt zaudējumus, kas ir radušies, atsavinot īpašumu, no peļņas, kura ir gūta, atsavinot citu īpašumu, un, otrkārt, ierobežot šādu zaudējumu īmšanu vārā, un it īpaši nepieļaut peļņas, kurai uzliek nodokļus Somijā, kompensāšanu ar zaudējumiem, kas ir radušies citā dalībvalstī.

31 Šāda atširīga attieksme atkarībā no nekustamā īpašuma atrašanās vietas var atturēt nodokļu maksātāju no ieguldījumu veikšanas nekustamajā īpašumā citā dalībvalstī un tādējādi ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ar LESD 63. pantu principā ir aizliegts.

32 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt attaisnojams, ņemot vērā LESD normas.

Par brīvas kapitāla aprites ierobežojuma attaisnojumu

33 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu [LESD] “63. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atširīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atširīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.

34 Šī tiesību norma kļūst atkarīga no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuros ir paredzēts atširīgs regulējums attiecībā uz nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurā tie dzīvo, vai valsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 56. punkts).

35 Faktiski minētajā tiesību normā paredzētā atkarība ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētā valsts pasākumi “nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants” (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 57. punkts).

36 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu atļautā atširīgā attieksme tādējādi ir jānošķir no diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. No Tiesas judikatāras izriet, ka, lai tās valsts nodokļu tiesiskais regulējums kļūstas, uz kuru attiecas pamatlieta, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, tajā paredzētajai atširīgajai attieksmei ir jābūt saistītai ar situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Šaj? zi?? Somijas un V?cijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija uzsver, ka nodok?u maks?t?ja, kurš ir veicis ieguld?jumu nekustamaj? ?pašum? cit? dal?bvalst?, situ?cija ir objekt?vi atš?ir?ga no t?da nodok?u maks?t?ja situ?cijas, kas ir veicis š?du ieguld?jumu sav? rezidences valst?.

38 Somijas vald?ba nor?da, ka tiesiskais regul?jums, uz kuru attiecas pamatlaieta, ir pamatots ar simetriska nodok?u rež?ma piem?rošanu ien?kumiem un zaud?jumiem, cikt?l atskait?šanas ties?bas ir pieš?irtas tikai attiec?b? uz zaud?jumiem, kas ir saist?ti ar ien?kumiem, kuriem uzliek nodokli Somij?. L?dz ar to neesot pretrun? Savien?bas ties?b?m attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem rezidentiem, kuri cit? dal?bvalst? ir veikuši ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum?, kas rada ien?kumus, kuriem saska?? ar nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanas konvencij? noteikto kompetences nodok?u jom? sadal?jumu nodokli uzliek vien?gi šaj? cit? dal?bvalst?, piem?rot atš?ir?gu attieksmi nek? attiec?b? uz nodok?u maks?tajiem rezidentiem, kas sav? rezidences dal?bvalst? ir veikuši ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum?, kuri rada ien?kumus, kam nodok?us uzliek šaj? p?d?j? min?taj? dal?bvalst?.

39 V?cijas vald?ba uzsver, ka nekustam? ?pašuma, kas atrodas valsts teritorij?, ?pašnieks un nekustam? ?pašuma, kurš atrodas citas dal?bvalsts teritorij?, ?pašnieks neatrodas objekt?vi sal?dzin?m?s situ?cij?s, jo pirmais ?pašnieks ar nodokli tiks aplikts šaj? valst?, kam?r otrajam ?pašniekam nodoklis tiks piem?rots cit? dal?bvalst?, t?d?j?di, past?vot konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, uz zaud?jumiem un pe??u, kas ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, attiecas vien?gi t?s dal?bvalsts suverenit?te nodok?u jom?, kur? atrodas atsavin?tais ?pašums.

40 Komisija savuk?rt nor?da, ka t?d? gad?jum? k? tas, uz kuru attiecas pamatlaieta, nevar apgalvot, ka attiec?b? uz zaud?jumu, kas ir saist?ti ar nekustam? ?pašuma atsavin?šanu, atskait?šanas iesp?ju nekustamo ?pašumu, kuri atrodas Francij? vai [nekustamo ?pašumu, kuri atrodas] Somij?, ?pašnieki somi ir sal?dzin?m?s situ?cij?s. Faktiski Francijas nodok?u ties?b?s atš?ir?b? no Somijas nodok?u ties?b?m neesot pat š?das atskait?m?bas principa, t?d?? Somijas valsts izteiktais atskait?šanas atteikums esot attaisnojams šo atš?ir?go situ?ciju d??.

41 Pirmk?rt, run?jot par Somijas un V?cijas vald?bu argumentiem, ar kuriem ir m??in?ts pier?d?t, ka t?ds nodok?u uzlikšanas kompetences sadal?jums attiec?b? uz ien?kumiem no nekustam? ?pašuma k? tas, kas izriet no nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanas konvencijas, nost?da atš?ir?g? situ?cij? nodok?u maks?t?ju, kurš ir veicis ieguld?jumu cit? dal?bvalst?, un nodok?u maks?t?ju, kas ir veicis ieguld?jumu sav? rezidences valst?, ir j?atg?dina, ka, ja Eiropas Savien?bas l?men? nav veikti unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumi, dal?bvalstis saglab? kompetenci noteikt krit?rijus ien?kuma un ?pašuma nodok?a uzlikšanai, lai vajadz?bas gad?jum?, nosl?dzot konvenciju, nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Kr?jums, I?9461. lpp., 54. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 52. punkts; 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I?6373. lpp., 52. lpp., k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt*, 48. punkts).

42 Ar Francijas un Somijas konvencijas 6. panta 1. punktu dal?bvalstij, kur? atrodas nekustamais ?pašums, tiek pieš?irta kompetence uzlikt nodok?us ien?kumiem, kas no š? ?pašuma rodas nodok?u maks?t?jam. Turkl?t š?s konvencijas 13. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka no nekustamo ?pašumu atsavin?šanas g?tai pe??ai nodokli uzliek konvencijas l?gumsl?dz?j? valst?, kur? šis nekustamais ?pašums atrodas.

43 Tom?r, k? ir nor?d?jusi ar? iesniedz?jtiesa, saska?? ar Francijas un Somijas konvenciju

Francijas Republikai ir atļauts piemērot progresīvo atbrīvošanas no nodokļa procedūru, tādā veidā, kas nodokļu dubulto uzlikšanu. Šīs konvencijas 23. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir noteikts, ka Somijas nodoklis, ko saskaņā ar minēto konvenciju piemēro ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā, var tikt aprēķināts saskaņā ar likmi, kas atbilst Somijas tiesību aktos noteiktajai kopējai apliekamajiem ienākumu summai.

44 No iesniedzējtiesas, kā arī K un Somijas valdības tiesas šādā sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka, lai gan Francijas un Somijas konvencijā, īstenojot progresīvo nodokļu uzlikšanu, ir atļauts, aprēķinot nodokli ienākumiem, kuriem uzliek nodokli Somijā, ņemt vērā ienākumus, kam uzliek nodokli Francijā, šā iespēja tomēr netiek izmantota attiecībā uz ienākumiem no kapitāla, kuriem nodokli uzliek atbilstoši fiksētai likmei.

45 No šīs iespējas tomēr izriet, ka, ja ar Francijas un Somijas konvenciju, atbilstoši kurai dalībvalstij, kuras teritorijā atrodas nekustamais īpašums, ir jāapliek ar nodokli no šā īpašuma gūtie ienākumi, netiek liegts, aprēķinot nodokļu maksājumu, kas dzīvo Somijas teritorijā, piemērojamo nodokli, ņemt vērā ar īpašumu, kurš atrodas Francijā, saistītus ienākumus, tad šīs izvēles dēļ nevar tikt liegts arī ņemt vērā zaudējumus, kas šim nodokļu maksājumu ir radušies, minēto īpašumu pārdodot.

46 Līdz ar to tas, ka Francijas un Somijas konvencijā kompetence uzlikt nodokļus ir tikusi piešķirta dalībvalstij, kurā atrodas nekustamais īpašums, noteikti nenostāda šādu nodokļu maksājumu atšķirīgā situācijā attiecībā uz ienākumu – tostarp negatīvo ienākumu – ņemšanu vērā rezidences dalībvalstī salīdzinājumā ar nodokļu maksājumu, kura visi ienākumi ir saistīti vienīgi ar rezidences dalībvalsts teritoriju.

47 Otrkārt, runājot par Komisijas minēto apstākli, ka dalībvalstī, kurā atrodas nekustamais īpašums, nav paredzētas tiesības atskaitīt zaudējumus no nekustamā īpašuma pārdošanas, arī tas nevar izmainīt nodokļu maksājuma situāciju attiecībā uz tās rezidences valsts tiesību aktiem, ja, kā tika norādīts šā sprieduma 30. un 45. punktā, atteikums ņemt vērā šādu zaudējumus izriet no nodokļu maksājuma rezidences dalībvalsts izdarītās izvēles un ar Francijas un Somijas konvenciju šādu zaudējumu ņemšana vērā netiek liegta.

48 No minētā izriet, ka atšķirīgā attieksme saistībā ar iespēju atskaitīt no nekustamā īpašuma pārdošanas radušos zaudējumus nevar tikt attaisnota atšķirīgās situācijas dēļ, kas ir saistīta ar minētā īpašuma atrašanās vietu.

49 Līdz ar to vēl ir jāpārbauda, vai ierobežojums, uz ko attiecas pamatlīeta, var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, uz kuriem atsaucas dažādu valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesai, kā arī Komisija, un kuri attiecas uz vajadzību nodrošināt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp Somijas Republiku un Francijas Republiku, novērst dubultu zaudējumu ņemšanu vērā, novērst krāpšanu nodokļu jomā, kā arī nodrošināt Somijas nodokļu režīma saskaņotību.

50 Pirmkārt, attiecībā uz līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, uz kuru atsaucas visas valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus Tiesai, kā arī Komisija, ir jāatgādina, ka tas ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis (it īpaši skat. 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 45. punkts, un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-18/11 *Philips Electronics UK*, 23. punkts), kas var pamatot vajadzību vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu nodokļu maksājumu saimnieciskajam darbībā piemērot tikai šīs valsts nodokļu tiesību noteikumus gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts, un lietā *Oy AA*, 54. punkts, kā arī lietā *Lidl Belgium*, 31. punkts).

51 Saska?? ar šo m?r?i, k? jau ir uzv?rusi Tiesa, ir j?saglab? simetrija starp ties?b?m uzlikt nodok?us pe??ai un iesp?ju atskait?t zaud?jumus (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Lidl Belgium*, 33. punkts, un liet? *Philips Electronics UK*, 24. punkts), konkr?ti t?d??, lai nov?rstu to, ka nodok?u maks?t?js br?vi izv?las, kur? dal?bvalst? ?emt v?r? š?du pe??u vai š?dus zaud?jumus (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Oy AA*, 56. punkts, un liet? *Lidl Belgium*, 34. punkts).

52 Pamatliet?, ja nevajadz?tu ?emt v?r? Francijas un Somijas konvenciju, Somijas Republikai b?tu ties?bas uzlikt nodokli pe??ai, kuru ir guvis nodok?u maks?t?js, kas dz?vo Somij?, atsavinot nekustamo ?pašumu, kurš atrodas Francij?.

53 Ta?u, kop?gi piem?rojot Francijas un Somijas konvenciju un Somijas nodok?u ties?bu aktus, Somijas Republika visp?r ne?steno kompetenci nodok?u jom? attiec?b? uz pe??u, kura ir g?ta, atsavinot nekustamos ?pašumus, kas atrodas Francij?, jo šai pe??ai Somij? netiek uzlikts nodoklis, un t? ar? nek? cit?di netiek ?emta v?r?.

54 Atz?t, ka zaud?jumus, kuri ir radušies, p?rdodot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, ir j?b?t iesp?jai atskait?t nodok?u maks?t?ja rezidences dal?bvalst? neatkar?gi no t?, par k?du nodok?u uzlikšanas kompetences sadal?jumu dal?bvalstis ir vienojuš?s, noz?m?tu at?aut min?tajam nodok?u maks?t?jam br?vi izv?l?ties dal?bvalsti, kur? min?to zaud?jumu ?emšana v?r? ir no nodok?u skatupunkta visizdev?g?k? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Lidl Belgium*, 34. punkts).

55 Šajos apst?k?os, k? b?t?b? ir nor?d?ts ?ener?ladvok?ta secin?jumu 40. punkt?, atteikums pieš?irt ties?bas atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas Francij?, ?auj saglab?t simetriju starp ties?b?m uzlikt nodok?us pe??ai un iesp?ju atskait?t zaud?jumus. Šis pas?kums piedev?m veicina m?r?a nodrošin?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m sasniegšanu.

56 Otrk?rt, attiec?b? uz attaisnojošo apst?kli, kas ir saist?ts ar vajadz?bu nov?rst dubultu zaud?jumu ?emšanu v?r?, uz kuru atsaucas V?cijas un Zviedrijas vald?bas, Tiesa ir atzinusi, ka dal?bvalst?m ir j?b?t iesp?jai šim riskam pretoties (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 47. punkts; liet? *Rewe Zentralfinanz*, 47. punkts, un liet? *Lidl Belgium*, 35. punkts).

57 Tom?r ir j?nor?da, ka t?dos apst?k?os, k? tie, kuri ir izrais?juši pamatlietas situ?ciju, neš?iet, ka past?v?tu risks, ka nodok?u maks?t?js tos pašus zaud?jumus izmantos divreiz.

58 Faktiski, k? ir nor?d?ts ?ener?ladvok?ta secin?jumu 32. punkt?, zaud?jumi no nekustam? ?pašuma p?rdošanas Francij?, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas šaj? dal?bvalst?, nevar tikt atskait?ti ne no kop?jiem ien?kumiem, ne ar? no pe??as, kura ir g?ta, p?rdodot citu ?pašumu.

59 Trešk?rt, k? nor?da Zviedrijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, Somijas tiesisk? regul?juma, uz kuru attiecas pamatlietā, m?r?is ir nov?rst izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku, kuru izrais?tu iesp?jam?ba ar ien?kumiem saist?tus zaud?jumus, kas ir radušies fiziskai personai, p?rnest no vienas dal?bvalsts uz otru, jo t?das iesp?jam?bas d?? š?di zaud?jumi var tikt p?rnesti uz dal?bvalsti, kur? iesp?ja tos atskait?t nodok?u vajadz?b?m ir visizdev?g?k?.

60 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka ar to vien, ka nodok?u maks?t?js rezidents ieg?d?jas cit? dal?bvalst? atrodošos nekustamo ?pašumu, kuru tas p?c tam ar zaud?jumiem atsavina, nevar pamatot visp?r?ju prezumpciju, ka ir notikusi kr?pšana nodok?u jom?, un attaisnot pas?kumu, kas apdraud ar L?gumu garant?tas pamatbr?v?bas ?stenošanu (p?c analo?ijas skat.

2002. gada 21. novembra spriedumu liet? C?436/00 X un Y, *Recueil*, I?10829. lpp., 62. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, Kr?jums, I?7995. lpp., 50. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu liet? C?524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kr?jums, I?2107. lpp., 73. punkts; 2008. gada 17. janv?ra spriedumu liet? C?105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Kr?jums, I?173. lpp., 27. punkts; 2008. gada 4. decembra spriedumu liet? C?330/07 *Jobra*, Kr?jums, I?9099. lpp., 37. punkts, k? ar? 2012. gada 5. j?lija spriedumu liet? C?318/10 *SIAT*, 38. punkts).

61 Lai valsts pas?kumu, kas ierobežo L?gum? garant?tu aprites br?v?bu, var?tu attaisnot kr?pšanas apkarošanas un c??as pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas d??, konkr?tajam š?da ierobežojuma m?r?im ir j?b?t rad?t š??rš?us r?c?bai, ar kuru tiek izveidoti piln?gi fikt?vi meh?nismi, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti, lai izvair?tos no nodok?iem, kuri parasti ir j?maks? par pe??u, kas ir g?ta no valsts teritorij? veikt?m darb?b?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, 55. punkts; liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. punkts, k? ar? liet? *SIAT*, 40. punkts).

62 Saist?b? ar to, cik š?ds attaisnojums ir atbilst?gs, ?emot v?r? t?dus apst?k?us k? pamatliet?, pietiek nor?d?t, ka šaj? liet? piem?rojam? Somijas nodok?u tiesisk? regul?juma konkr?tais m?r?is nav nov?rst to, ka uz piln?gi fikt?viem meh?nismiem tiek attiecin?ta nodok?u priekšroc?ba, bet tas attiecas visp?r?gi uz jebkuru situ?ciju, kur? zaud?jumi ir radušies saist?b? ar nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?.

63 L?dz ar to vajadz?ba nov?rst izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un kr?pšanu nodok?u jom? nevar b?t attaisnojums nodok?u tiesiskajam regul?jumam, uz kuru attiecas pamatlaieta.

64 Ceturtk?rt, Somijas un V?cijas vald?bas uzskata, ka Somijas tiesiskais regul?jums, uz kuru attiecas pamatlaieta, ir attaisnojams ar vajadz?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu, kura pamatprincips ir simetriska nodok?u rež?ma piem?rošana pe??ai un zaud?jumiem. Somij? ien?kumiem no darba un ien?kumiem no kapit?la tiekot piem?rots atseviš?s rež?ms. Pirmajiem tiekot piem?rota progres?va nodok?a likme, jo, uzliekot tiem nodokli, it ?paši tiekot ?emta v?r? nodok?u maks?t?ja person?g? situ?cija, kam?r ien?kumiem no kapit?la savuk?rt nodoklis tiekot uzlikts atbilstoši vienotai likmei. No t? izrietot, ka, ja konvencij? par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu nodok?u uzlikšanas kompetence attiec?b? uz šiem ien?kumiem no kapit?la tiek pieš?irta citai dal?bvalstij, Somij? uz tiem tiek attiecin?ts piln?gs atbr?vojums no nodok?a un tie nek?di neiespaidojot Somijas nodok?a likmi vai apr??ina b?zi. L?dz ar to Somijas sist?m? past?vot tieša saikne starp nodok?u neuzlikšanu pe??ai un neiesp?jam?bu atskait?t zaud?jumus.

65 Ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka vajadz?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var attaisnot L?gum? garant?to aprites br?v?bu ierobežojumu (1992. gada 28. janv?ra spriedums liet? C?204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I?249. lpp., 21. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums liet? C?319/02 *Manninen*, I?7477. lpp., 42. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, 43. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedums liet? C?250/08 Komisija/Be??ija, Kr?jums, I?12341. lpp., 70. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedums liet? C?253/09 Komisija/Ung?rija, Kr?jums, I?12391. lpp., 71. punkts, k? ar? 2012. gada 13. novembra spriedums liet? C?35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 57. punkts).

66 Tom?r saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai arguments, kas ir pamatots ar š?du attaisnojumu, b?tu atbalst?ms, ir j?pier?da, ka past?v tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?šanu ar konkr?tu nodok?u atvilkumu (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Be??ija, 71. punkts un taj? min?t? judikat?ra), turkl?t, izv?rt?jot š?s saiknes tiešo raksturu, ir j??em v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?is (2008. gada 27.

novembra spriedums liet? C?418/07 *Papillon*, Kr?jums, I?8947. lpp., 44. punkts; 2009. gada 18. j?nija spriedums liet? C?303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Kr?jums, I?5145. lpp., 72. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 58. punkts).

67 K? tika atg?din?ts š? sprieduma 52. un 53. punkt?, ja nevajadz?tu ?emt v?r? Francijas un Somijas konvenciju, Somijas Republikai b?tu ties?bas uzlikt nodokli pe??ai, kuru ir guvis Somij? dz?vojošs nodok?u maks?t?js, atsavinot nekustamo ?pašumu, kurš atrodas Francij?. Tom?r, kop?gi piem?rojot šo konvenciju un Somijas nodok?u ties?bu aktus, uz pe??u, kura ir g?ta, atsavinot nekustamos ?pašumus, kas atrodas Francij?, Somij? neattiecas nek?da veida nodok?u ietur?jumi, jo min?tajai pe??ai šaj? dal?bvalst? netiek uzlikts nodoklis, un t? ar? nek? cit?di netiek ?emta v?r?.

68 Šajos apst?k?os Somijas sist?ma, kur? ir paredz?ts, ka nodok?u maks?t?js rezidents, kuram rodas zaud?jumi, p?rdodot nekustamo ?pašumu, kas atrodas Francij?, nevar šos zaud?jumus ?emt v?r? Somij?, atspogu?o simetrijas lo?iku (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, 42. punkts; liet? Komisija/Be??ija, 73. punkts, un liet? Komisija/Ung?rija, 74. punkts).

69 T?tad, ja ?em v?r? tiesiskaj? regul?jum?, uz kuru attiecas pamatlaieta, izvirz?to m?r?i, attiec?b? uz to pašu nodok?u maks?t?ju un to pašu nodokli past?v tieša saikne starp pieš?irto nodok?u priekšroc?bu, proti, iesp?ju ?emt v?r? no kapit?lieguld?juma radušos zaud?jumus, no vienas puses, un nodok?u uzlikšanu no min?t? ieguld?juma g?tai pe??ai, no otras puses.

70 Šaj? kontekst? ir j?atg?dina, ka Tiesa ir uzskat?jusi, ka šie abi nosac?jumi – tas pats nodok?u maks?t?js un t? paša nodok?a uzlikšana – ir pietiekami, lai, pier?d?tu š?das saiknes past?všanu (it ?paši skat. 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I?4071. lpp., 58. punkts, k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, 42. punkts; liet? Komisija/Be??ija, 76. punkts, un liet? Komisija/Ung?rija, 77. punkts).

71 L?dz ar to ir j?secina, ka t?ds ties?bu akts k? tas, kas ir apl?kots pamatlaiet?, var b?t attaisnots prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu d??, kuri attiecas uz vajadz?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m un garant?t Somijas nodok?u rež?ma saska?ot?bu, un ir piem?rots min?to m?r?u sasniegšanai.

72 Tom?r v?l ir j?p?rbauda, vai min?tais ties?bu akts nep?rsniedz šo m?r?u – ar kuriem saist?t?s pras?bas, k? Tiesa jau ir nor?d?jusi, var sakrist – sasniegšanai nepieciešamo (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *National Grid Indus*, 80. punkts).

73 Iesniedz?jtiesai šaj? zi?? nav skaidr?bas par noz?mi, kas b?tu j?pieš?ir apst?klim, ka radušies zaud?jumi nav saist?ti ar profesion?lo darb?bu, kura ir veikta ar past?vga uz??muma, kas atrodas cit? dal?bvalst?, starpniec?bu, un ka, t? k? nodok?u maks?t?jam attiec?gaj? dal?bvalst? vairs nav t?du ien?kumu avotu, no kuriem tas var?tu atskait?t šos zaud?jumus, tie var?tu k??t gal?gi.

74 Šaj? zi?? K iesniedz?jties? ir uzsv?ris, ka, ja zaud?jumi k??st gal?gi, sam?r?guma principa pras?bas nav izpild?tas.

75 Ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka pas?kums, ar kuru m?tesuz??mumam rezidentam tiek liegts atskait?t no t? pe??as, kurai uzliek nodokli, zaud?jumus, kas cit? dal?bvalst? ir radušies t?s teritorij? dibin?tam meitasuz??mumam, lai gan š?da iesp?ja tiek pieš?irta attiec?b? uz zaud?jumiem, kuri ir radušies meitasuz??mumam rezidentam, vai ar? ar ko apvienošans

gad?jum? dal?bvalst? dibin?tam m?tesuz??mumam tiek liegta iesp?ja atskait?t no t? apliekamajiem ien?kumiem cit? dal?bvalst? dibin?ta pievienojam? meitasuz??muma zaud?jumus, var tikt attaisnots ar vajadz?bu saglab?t nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m un nepie?aut dubultu zaud?jumu izmantošanu, k? ar? izvair?šanos no nodok?u maks?šanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 44.–51. punkts, un 2013. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?123/11 A, 40.–46. punkts), bet situ?cij?, kad meitasuz??mums nerezidents ir izmantojis visas iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus sav? rezidences valst?, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai p?c b?t?bas sasniegtu izvirz?tos m?r?us (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 55. punkts, un liet? A, 49. punkts).

76 Ta?u t?d? situ?cij? k? t?, uz kuru attiecas pamatlieta, neatkar?gi no iesniedz?jtiesas nor?d?tajiem faktiskajiem apst?k?iem nevar tikt uzskat?ts, ka t?ds nodok?u maks?t?js k? K ir izmantojis visas iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus nekustam? ?pašuma atrašan?s dal?bvalst?.

77 Faktiski, t? k? dal?bvalst?, kur? atrodas nekustamais ?pašums, nav paredz?ta iesp?ja ?emt v?r? saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu radušos zaud?jumus, š?da iesp?ja visp?r nav past?v?jusi.

78 Š?dos apst?k?os atz?t, ka nodok?u maks?t?ja rezidences dal?bvalstij tom?r ir j?at?auj ar nekustamo ?pašumu saist?tus zaud?jumus atskait?t no pe??as, kurai uzliek nodokli šaj? dal?bvalst?, noz?m?tu noteikt šai p?d?jai pien?kumu atbild?t par nelabv?l?gaj?m sek?m, kas izriet no dal?bvalsts, kuras teritorij? atrodas nekustamais ?pašums, pie?emt? nodok?u ties?bu akta piem?rošanas.

79 Ta?u no Tiesas judikat?ras izriet, ka dal?bvalstij nevar noteikt pien?kumu, savu nodok?u ties?bu aktu piem?rošanas vajadz?b?m ?emt v?r? iesp?jami negat?v?s sekas, kas izriet no t?da citas dal?bvalsts tiesisk? regul?juma ?patn?b?m, kurš ir piem?rojams attiec?b? uz nekustamo ?pašumu, kas atrodas p?d?j?s min?t?s valsts teritorij? un pieder pirm?s valsts teritorij? dz?vojošam nodok?u maks?t?jam (p?c analo?ijas skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, l?10451. lpp., 51. punkts; 2008. gada 28. febru?ra spriedumu liet? C?293/06 *Deutsche Shell*, Kr?jums, l?1129. lpp., 42. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, 49. punkts).

80 Kapit?la br?vu apriti nevar saprast t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir pien?kums piel?got savus nodok?u ties?bu noteikumus atbilstoši citas dal?bvalsts nodok?u ties?bu noteikumiem, lai ikvien? gad?jum? garant?tu nodok?u uzlikšanu, ar kuru tiek nov?rstas jebk?das atš?ir?bas, kas izriet no valstu nodok?u tiesiskajiem regul?jumiem, ?emot v?r?, ka l?mumi, ko nodok?u maks?t?js ir pie??mis attiec?b? uz ieguld?jumu ?rvalst?, katr? attiec?gaj? gad?jum? var b?t š?dam nodok?u maks?t?jam vair?k vai maz?k izdev?gi vai neizdev?gi (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Deutsche Shell*, 43. punkts, un liet? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, 50. punkts).

81 L?dz ar to ir j?secina, ka, ja t?s dal?bvalsts ties?bu aktos, kuras teritorij? atrodas nekustamais ?pašums, nav paredz?ta iesp?ja ?emt v?r? saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu radušos zaud?jumus, tad iesniedz?jtiesas un K min?tajiem faktiskajiem apst?k?iem, kas nor?da uz to, ka zaud?jumi var?tu b?t gal?gi, nav noz?mes saist?b? ar ierobežoš? pas?kuma, uz kuru attiecas pamatlieta, sam?r?gumu.

82 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, ir j?uzskata, ka nodok?u rež?ms, uz kuru attiecas pamatlieta, nep?rsniedz taj? izvirz?to m?r?u sasniegšanai nepieciešamo.

83 L?dz ar to uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pantam nav pretrun? t?ds dal?bvalsts nodok?u tiesiskais regul?jums – k? tas, uz ko attiecas pamatlieta –, ar kuru nodok?u

maks?t?jam, kas dz?vo šaj? dal?bvalst? un kam taj? ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums, netiek at?auts atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, no ien?kumiem no kustam? ?pašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmaj? dal?bvalst?, lai gan tas ar zin?miem nosac?jumiem b?tu bijis iesp?jams, ja nekustamais ?pašums b?tu atradies pirmaj? dal?bvalst?.

Par ties?šan?s izdevumiem

84 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamatliet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?tiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

LESD 63. un 65. pantam nav pretrun? t?ds dal?bvalsts nodok?u tiesiskais regul?jums – k? tas, uz ko attiecas pamatlieta –, ar kuru nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo šaj? dal?bvalst? un kam taj? ir neierobežots ien?kuma nodok?a maks?šanas pien?kums, netiek at?auts atskait?t zaud?jumus, kuri ir radušies, atsavinot nekustamo ?pašumu, kas atrodas cit? dal?bvalst?, no ien?kumiem no kustam? ?pašuma, kuriem tiek uzlikts nodoklis pirmaj? dal?bvalst?, lai gan tas ar zin?miem nosac?jumiem b?tu bijis iesp?jams, ja nekustamais ?pašums b?tu atradies pirmaj? dal?bvalst?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – somu.